

# DELAÇÃO EM MATÉRIA CRIMINAL E A CONFIGURAÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

*Robson Maia Lins*<sup>1</sup>

*Marina Vieira de Figueiredo*<sup>2</sup>

## INTRODUÇÃO

O instituto da “colaboração premiada” – que consiste na oferta de benefícios, pelo Estado, àquele que, efetiva e voluntariamente, presta informações úteis para o esclarecimento de ato ilícito, seja em processo investigatório ou no âmbito de processo judicial já instaurado – foi introduzido no direito brasileiro em 1990, com a edição da Lei nº 8.072/90 (Lei de Crimes Hediondos) e, nos anos subsequentes, o legislador ampliou sensivelmente as hipóteses de utilização desse instituto como meio de obtenção de provas e de redução da pena de investigados.

---

1. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Prof. PUC/SP e IBET, Conselheiro do Conselho Nacional de Educação. Advogado.

2. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Professora do IBET. Advogada.

A “colaboração premiada”, no entanto, somente ganhou destaque nos últimos anos, quando se tornou corriqueira a sua utilização em processos nos quais se investiga a prática de corrupção.

De fato, os acordos de colaboração premiada tem sido uma das principais ferramentas utilizadas pelo Ministério Público e pela autoridade policial para apurar ilícitos penais, obter provas da sua prática e, assim, permitir a instauração de processos penais contra os responsáveis.

No entanto, a sua utilização não se limita aos processos no âmbito penal. Verifica-se, ainda, que muitos dos acordos celebrados por colaboradores (pessoas físicas e jurídicas) têm sido utilizados para fundamentar a cobrança de tributos. Em outros termos: o Fisco, tomando como base o que foi declarado pelo colaborador, considera ocorrido um determinado fato tributável e exige o tributo correspondente.

Em fevereiro/2017, por exemplo, o jornal “O Estado de São Paulo”,<sup>3</sup> a partir de informações fornecidas pela própria Receita Federal do Brasil (“RFB”), noticiou que, até aquele momento, já haviam sido constituídos créditos tributários na ordem de R\$ 10,1 bilhões contra investigados na Operação Lava Jato e que se estimava, ainda, a cobrança de outros R\$ 5 bilhões nos meses subsequentes.

Pelo que foi noticiado até o momento, verifica-se que RFB, com base em colaborações premiadas, tem atuado tanto as empresas que confessam o pagamento de propinas, quando as pessoas físicas que receberam tais valores.

No que diz respeito às **pessoas jurídicas**, considera a Fiscalização que os valores pagos a título de propina são:

- (i) despesas não dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (“IPRJ”) e da

---

3. FERNANDES, Adriana; FABRINI, Fábio. “Receita cobra R\$ 15 bi de envolvidos na Lava Jato”. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 09 fev 2017. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,receita-cobra-r-15-bi-de-envolvidos-na-lava-jato,70001658831>. Acesso em 11 abr 2018.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), o que resulta na glosa dessas despesas – caso tenham sido lançadas como despesas dedutíveis pelo sujeito passivo – e na cobrança do IRPJ e da CSLL não pagos em decorrência da dedução indevida, acrescidos de juros e multa qualificada no percentual de 150%;

- (ii) pagamentos a beneficiários não identificados, o que resulta na cobrança de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (“IRRF”) à alíquota de 35% sobre as propinas pagas, nos termos prescritos pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Quanto às **pessoas físicas e jurídicas** beneficiárias desses pagamentos, ainda que tenham firmado acordo de colaboração premiada confessando o recebimento de propina e comprometendo-se a devolver tais valores aos cofres públicos, estas são autuadas por omissão de receita, o que resulta na cobrança de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (“IRPF”) ou IRPJ acrescido de multa no percentual de 150%.

Conforme noticiado pelo jornal “Valor Econômico”,<sup>4</sup> o delator Alberto Youssef, por exemplo, celebrou acordo de colaboração com o MPF e se comprometeu a devolver um valor que soma cerca de R\$ 55 milhões. O fato, porém, de ter devolvido os valores aos cofres públicos não impediu que fosse autuado pela RFB em valor superior a R\$ 1 bilhão de reais (considerados, aqui, os valores cobrados da pessoa física e de suas empresas).

Isso porque, no entendimento da RFB, no momento em que tais valores foram recebidos pela pessoa física, configurou-se a disponibilidade econômica – ou seja, o recebimento de montantes passíveis de tributação –, sendo irrelevante o destino dado a esta receita em momento posterior.

---

4. MAGRO, Maíra. “Receita cobra tributo sobre propina mesmo de dinheiro devolvido”. *Valor Econômico*, São Paulo, 27 mar 2017. Disponível em: <http://www.valor.com.br/politica/4914726/receita-cobra-tributo-sobre-propina-mesmo-de-dinheiro-devolvido>. Acesso em: 11 abr 2018.

Diante da postura que vem sendo adotada pela RFB, surgem os seguintes questionamentos: seria o acordo de colaboração premiada suficiente para sustentar o trabalho fiscal? Significa dizer: pode a cobrança do tributo amparar-se unicamente nas informações prestadas pelo colaborador ou é necessária a apresentação de outras provas pela Fiscalização?

Caso a resposta à essa primeira questão seja positiva, outros questionamentos se fazem presentes: (i) é possível a cobrança concomitante de IRPJ, CSLL e IRRF da pessoa jurídica? (ii) é legítima a cobrança de IRRF da pessoa jurídica e de IRRF da pessoa física? Essas são as questões que pretendemos explorar no presente trabalho.

## 1. PREMISAS

### 1.1 O processo de positivação do direito e a movimentação das estruturas normativas

O direito, enquanto conjunto de normas jurídicas,<sup>5</sup> para atingir o objetivo a que se destina, que não é outro senão regular a vida em sociedade, sempre atua da mesma forma: estabelecendo juízos condicionais gerais e abstratos que deverão ser individualizados para que sejam observados.

Esses juízos condicionais gerais e abstratos, construídos a partir do que dispõe a lei,<sup>6</sup> se organizam sempre como um juízo condicional, o qual prevê, em breves linhas, uma situação que, se verificada no futuro, dará ensejo à uma consequência.

---

5. De acordo com Norberto Bobbio, “o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um *conjunto de normas*, ou regras de conduta” (*Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO, 2005, p. 23). Não compartilhamos desse posicionamento, pois, a nosso ver, nenhuma forma de aproximação do fenômeno jurídico é mais ou menos correta. Apenas nos parece que a abordagem normativa, para os fins desse trabalho, é a mais adequada.

6. Lei, em sentido estrito, é o documento normativo produzido por órgãos do Poder Legislativo. Por força do princípio da legalidade, apenas o Poder Legislativo pode inovar o ordenamento jurídico vigente, introduzindo no sistema os suportes físicos que servirão de base para a construção dessas normas gerais e abstratas.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

É certo, no entanto, que o legislador não tem condições de prever todos os eventos que ocorrerão no futuro. Quando, portanto, opta por regular uma determinada situação, o faz de forma geral e abstrata, ou seja: prevê um fato de possível ocorrência (abstrato, portanto) e a ele atribui uma consequência, que será, sempre, uma relação entre sujeitos ainda não individualizados (por isso denominada como geral).

Para que tais comandos sejam cumpridos, no entanto, é indispensável a sua individualização, ou seja, a produção de uma nova norma, que, diversamente daquela estatuída pela lei, fará referência a uma situação já ocorrida no passado (concreta) e constituirá uma relação jurídica efetiva entre pessoas específicas (individual).

Para melhor compreensão da ideia, vejamos um exemplo: ao examinar a legislação federal, verificamos que, se configurado o fato “auferir renda”, aquele que auferiu a renda ficará obrigado ao pagamento do Imposto sobre a Renda (“IR”). Em termos simplificados, essa norma poderia ser assim construída:



Assim, uma vez verificado que determinado sujeito (“A”) auferiu renda, deve ser-lhe atribuído o dever de pagar o IR, individualizando, assim, o comando mencionado.

Tradicionalmente esse processo de individualização é visto como uma operação automática e infalível, que ocorreria no momento em que se verifica, no mundo da vida, um fato regulado pelo direito. Portanto, no exato momento em que esse sujeito “A” auferir a renda surgiria, automática e infalivelmente, o dever de pagar o referido imposto.

Ocorre que, apesar de o direito ser parte integrante da heterogeneidade social, é certo que se trata de um sistema sintaticamente fechado, que se distingue da realidade social, onde se concretizam as relações intersubjetivas.

De fato, o ingresso de elementos exteriores no sistema jurídico (fatos sociais, econômicos etc.) somente ocorrerá depois que forem adequadamente relatados em linguagem competente, ou seja, no código habilitado previamente pelo sistema.<sup>7</sup>

Para comprovar essa afirmação, basta examinar o modo como o direito atua. Quando, por exemplo, verifica-se a ocorrência de um homicídio, não basta a afirmação de que determinado sujeito “A” matou o sujeito “B”. É necessário que seja iniciado um processo, que nele sejam apresentadas provas admitidas para o direito demonstrando que “A” efetivamente matou “B” e que seja proferida uma decisão judicial constituindo, para o direito, o fato de que “A” matou “B”.

Caso tais provas não sejam apresentadas, “A” será inoventado, de modo que, para o direito, “A” não terá matado ninguém, ainda que, no mundo do ser, seja ele o responsável pelo homicídio em questão.

O inverso também é verdadeiro. Ainda que “A” não tenha sido aquele que matou “B”, se forem apresentadas, no processo, provas que o direito entende suficientes para a comprovação da materialidade da infração, “A” será condenado e, para o direito, ficará configurado o fato de que “A” matou “B”, aplicando-se, a ele, as consequências correlatas (no caso, uma pena de reclusão).

Concordamos, portanto, com Paulo de Barros Carvalho quando afirma que o processo de individualização do comando normativo – para propagação dos correspondentes efeitos

---

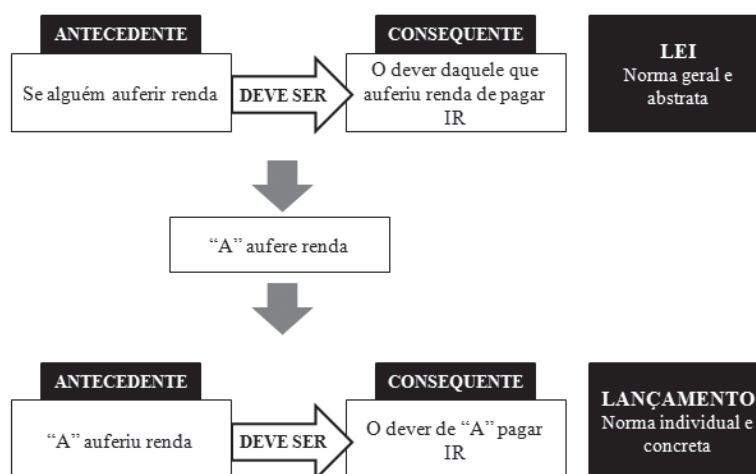
7. Como assevera Lourival Vilanova: “a norma jurídica, geral e abstrata (generalidade e abstrateza, que não é de *todas* as normas), não se *realiza*, *i.e.*, não passa do nível conceptual para o domínio do real-social, sem o fato que lhe corresponde, como *suporte fáctico* de sua *hipótese fáctica*. Sem a *fattispecie* concreta correspondente à *fattispecie* abstrata.” (Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito*, p. 144)

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

jurídicos – depende, em tudo e por tudo, da ação de uma autoridade competente que relate o acontecimento em linguagem jurídica e constitua as consequências correlatas, sempre ampara em provas.<sup>8</sup>

Voltando, então, ao exemplo extraído da legislação tributária, fica claro que somente existirá, para o direito, o fato “A auferiu renda” quando este for relatado em linguagem competente, assim como também caberá a esta linguagem atribuir ao sujeito “A” o dever de pagar o tributo.

Supondo que “A” não declare a renda por ele auferida em sua Declaração de Ajuste Anual (“DIPF”), caberá ao Fisco, por meio de um lançamento de ofício, produzir a linguagem mencionada. Esta atividade, por sua vez, pode ser assim sintetizada:



8. “[...] é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 11)

Este modo de compreender o funcionamento das estruturas jurídicas, como bem sabemos, ainda sofre críticas por parte de alguns doutrinadores. Não temos dúvida, porém, de um ponto: ainda que a incidência seja considerada como “automática e infalível”, é certo que a consequência prevista em lei (no exemplo, pagar um determinado tributo) somente poderá ser estatuída se provado o fato que, nos termos prescritos pelo legislador, foi considerado por ele como sujeito à tributação. Sem esta prova, relação jurídica não poderá existir, como veremos no item subsequente.

## 1.2 A necessidade de prova do fato jurídico tributário

Para que seja possível a constituição, pelo aplicador do direito, da relação jurídica tributária, por meio da edição de norma individual e concreta, é necessário que haja subsunção do fato à norma. Em termos mais diretos: o fato constituído pela autoridade competente – que, supostamente, reflete um acontecimento verificado no mundo do ser – deve se enquadrar naquilo que a lei dispõe, de forma abstrata, como situação apta a desencadear as consequências nela previstas.

Afirmar que alguém recebeu um determinado valor não necessariamente quer dizer que essa pessoa (física ou jurídica) auferiu renda. É indispensável demonstrar que o valor recebido de alguma forma representou acréscimo patrimonial para, então, atribuir a este sujeito o dever de pagar o tributo devido.

Não basta, portanto, que o intérprete enuncie a ocorrência de um fato e constitua uma relação jurídica. Essa enunciação deve, necessariamente, sustentar-se em face das provas admitidas pelo sistema jurídico. Como observa Fabiana Del Padre Tomé:

[...] a norma individual e concreta que constitui o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação deve trazer, no antecedente, o fato tipificado pela norma geral e abstrata, com as respectivas coordenadas temporais e espaciais, indicando, no conseqüente, o fato da base de cálculo, que, juntamente com a alíquota, especificam o *quantum* devido, bem como os sujeitos



## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

integrantes do vínculo obrigacional. E, para que a identificação desses fatos seja efetuada em conformidade com as prescrições do sistema jurídico, deve pautar-se na linguagem das provas. É por meio das provas que certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa. Podemos dizer, em síntese, que a linguagem das provas é da ordem da aplicação do direito.<sup>9</sup>

Os fatos jurídicos, portanto, serão apenas aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas.<sup>10</sup>

Voltemos, então, a um dos exemplos utilizados no item anterior. O Código Penal prescreve, no seu art. 121,<sup>11</sup> que aquele que matar alguém estará sujeito à uma pena de reclusão de seis a vinte anos. É certo, portanto, que a aplicação da referida pena (consequência) depende da verificação do acontecimento “matar alguém”.

Não basta, todavia, acusar alguém de matar outra pessoa. É necessário provar a autoria, ou seja, que a pessoa acusada de fato matou alguém. Ante a ausência de provas, o acusado será inocentado, de modo que, para o direito, essa pessoa não matou alguém e, portanto, não será aplicada a consequência correlata, ou seja, a pena de reclusão prevista na lei.

No direito tributário não é diferente. Também aqui, mais do que alegar que alguém auferiu renda ou realizou a circulação de mercadoria, é necessário provar que tal fato ocorreu para, então, exigir o pagamento do tributo correspondente (IR e ICMS, respectivamente).

---

9. *A prova no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 46-47.

10. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 115.

11. Art. 121. Matar alguém: Pena - reclusão, de seis a vinte anos.

Ainda que intuitiva, tal afirmação por vezes não é adequadamente compreendida. E a razão é simples: é preciso ter em mente que também a produção de prova é regulada pelo sistema, de modo que, sem observância às suas prescrições, a consequência será a ausência de prova.

Com efeito, apesar de o direito ser um sistema semanticamente aberto – ou seja, se relacionar com o contexto social, alterando-se de modo a se adequar à evolução da sociedade –, é fechado sintaticamente, regulando a criação dos elementos que poderão integrá-lo.<sup>12</sup>

A produção probatória não é, portanto, livre, sendo indispensável a observância das normas jurídicas que cuidam de tal matéria. Como bem destaca Maria Rita Ferragut, ao tratar do tema:

A não observância do procedimento gera a ausência de prova. É condição de validade do enunciado probatório (como de qualquer outro enunciado jurídico): ser produzido segundo as regras do sistema. Não o sendo, não é norma jurídica.<sup>13</sup>

Resta claro, portanto, que somente há que se falar em prova do fato jurídico tributário (ou de qualquer outro fato jurídico) se a produção probatória observou as limitações impostas pelo ordenamento jurídico. Do contrário, prova inexistirá, impossibilitando, assim, a aplicação das consequências juridicamente previstas.

---

12. “Reconhecer a clausura operacional dos ordenamentos jurídicos não acarreta afirmar que este sistema - na condição de um dos subsistemas sociais, em paridade com os (sub)sistemas formados pela economia, política, cultura, moral e ética - não se relacione com os demais. O fechamento funcional, portanto, não implica em que o sistema jurídico esteja inacessível às mudanças ocorridas nos outros subsistemas que constituam o seu entorno ou o contexto. Identificar a clausura e a abertura significa dizer que embora o sistema se relacione com (ou seja aberto aos) demais sistemas integrantes do sistema social global, a forma de relacionamento é própria. O fechamento opera como a lente de uma máquina fotográfica: o sistema jurídico, ao se relacionar com o contexto social, em sua multiplicidade, seleciona e representa (“fotografa”) os aspectos que demandam a regulação jurídica. [...]” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 58)

13. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 58.

### 1.2.1 Presunções e prova do fato tributável

Ao examinar a legislação em vigor, é possível identificar uma série de normas que autorizam que o aplicador do direito presuma a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

É certo, porém, que normas dessa natureza não permitem a constituição de fatos jurídicos tributários sem amparo em provas. Pelo contrário: apenas alteram o fato a ser provado.

De fato, ao examinar essas normas, fica claro que todas permitem que a autoridade competente, a partir de um fato qualquer (fato indiciário), eleito pelo legislador como indício:

- (i) repute ocorrido um evento que preenche as características prescritas no antecedente (hipótese) da norma geral e abstrata que institui o tributo (regra-matriz de incidência tributária);
- (ii) descreva-o em linguagem competente, constituindo o fato jurídico tributário; e
- (iii) constitua a relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, tendo como objeto o pagamento de determinado tributo.

É certo, porém, que todos esses passos dependem, necessariamente, de prova do fato indiciário.

Vejamos um exemplo. O art. 42 da Lei nº 9.430/96, ao estatuir a presunção de “omissão de receitas”, o fez nos seguintes termos:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Como se percebe, o dispositivo permite que se presuma que foi auferida renda (fato tributável) se comprovado a

existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento sem origem comprovada (fato indiciário).

Não temos dúvida, contudo, de que esse fato deve, necessariamente, ser comprovado. Significa dizer: se a autoridade competente não comprovar o crédito de valores nas referidas contas, bem como que não foi demonstrada a origem desses valores, não poderá presumir que alguma renda foi auferida e exigir o pagamento do tributo correspondente.

Não há, portanto, uma autorização para cobrança de tributo sem apresentação de provas. O que há, em verdade, é uma alteração do fato a ser provado, já que, ao invés de provar o acréscimo patrimonial, caberá ao Fisco provar o depósito em conta bancária sem origem comprovada.

Independentemente, porém, do fato a ser provado, não temos dúvida de que, também neste caso, deverão ser integralmente observadas as prescrições legais no que diz respeito à produção de provas.

### **1.2.2 Prova do fato tributável e prova emprestada**

Conforme demonstrado nos itens precedentes, a comprovação do fato tributável é indispensável para que seja constituída a relação jurídica tributária, ou seja, para que se impute a alguém o dever de pagar o tributo.

De fato, mesmo nos casos em que a lei autoriza a utilização de presunções, é necessária, pelo menos, a prova do fato indiciário para que a relação constituída pelo Fisco seja considerada legítima. Mas quais são, afinal, as provas que podem ser apresentadas pela Administração Pública para corroborar suas alegações?

Para responder a este questionamento, basta lembrar, novamente, daquela primeira afirmação: o ingresso de qualquer elemento no sistema depende do relato em linguagem competente, ou seja, segundo os termos prescritos pelo direito.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Ora, o direito, ao regular o modo como novos acontecimentos nele ingressarão, não apenas prescreve a necessidade de que estejam amparados em provas, mas também regula, inteiramente, o modo como tais provas serão produzidas. Em outras palavras: não é qualquer prova que pode ser apresentada, mas apenas aquela que o direito reputa como competente para comprovar alguma coisa.

Não por outra razão, a Constituição Federal (“CF”) é clara ao estatuir, no seu art. 5º, LVI, que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”. Em termos mais diretos: qualquer prova, para que seja admitida pelo direito como apta a comprovar um fato jurídico, tem que ter sido produzida segundo as limitações impostas pelo sistema.

Assim, se o nosso ordenamento afirma que é inviolável o sigilo das comunicações telefônicas (art. 5º, XII, da CF), somente poderão fazer prova de um fato, para o direito, a interceptação telefônica que tenha sido autorizada judicialmente. Caso contrário, esta prova, assim como aquelas que sejam dela derivadas (teoria dos frutos da árvore envenenada), serão ineficazes para fins de constituição de um fato jurídico.<sup>14</sup>

---

14. A título de exemplo deste posicionamento, podemos citar o precedente abaixo colacionado:

“PROCESSUAL PENAL E PENAL. RECURSO ESPECIAL. HOMICÍDIO QUALIFICADO. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO CONCRETA A JUSTIFICAR O DEFERIMENTO DA MEDIDA. NULIDADE DAS PRORROGAÇÕES SUBSEQUENTES E PROVAS DERIVADAS. RECURSO PROVIDO. 1. É exigida da gravosa decisão que defere a interceptação telefônica a concreta indicação dos requisitos legais de justa causa e imprescindibilidade dessa prova, que por outros meios não pudesse ser feita. 2. Diante da ausência de fundamentação casuística, em genérico decreto de quebra cabível a qualquer procedimento investigatório, é reconhecida a nulidade dessa decisão e das decisões subsequentes de prorrogação, assim como das provas derivadas, a serem aferidas pelo juiz do processo. 3. Recurso especial provido anular a decisão que determinou a quebra de sigilo telefônico, as sucessivas prorrogações e as provas delas consequentes, a serem aferidas pelo magistrado na origem, que devem ser excluídas dos autos, sem prejuízo do prosseguimento da ação penal com base em outras provas.” (REsp 1705690/SP, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 06/02/2018, DJe 15/02/2018)

Firmadas, assim, as premissas de que o fato jurídico tributável deve ser provado e de que somente são admitidas as provas produzidas segundo os ditames prescritos pelo ordenamento, é hora de verificar se há autorização, na lei, para a utilização da chamada “prova emprestada”, ou seja, daquela que, embora produzida em um processo, pretende-se que produza efeitos em outro.

De acordo com o art. 372 do Código de Processo Civil (“CPC/15”), “o juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório”.

Diante de tal previsão, a quase totalidade da doutrina e da jurisprudência sempre exigiu que os dois processos – aquele no qual a prova é produzida e aquele para o qual é emprestada – envolvessem as mesmas partes. Desse modo, as partes do novo processo não poderiam alegar nulidade da prova, uma vez que participaram da demanda anterior, na qual a prova foi produzida.

Todavia, esse posicionamento foi flexibilizado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), o qual, atualmente, tem considerado lícita a prova emprestada quando utilizada em processo com partes distintas, desde que devidamente observado o contraditório, ou seja, o direito de se insurgir contra a prova no novo processo:

PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME DE RECEPÇÃO, ADULTERAÇÃO DE SINAL IDENTIFICADOR DE VEÍCULO AUTOMOTOR, USO DE DOCUMENTO FALSO, ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA, PECULATO E PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO DE USO PERMITIDO. PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE DESDE QUE ASSEGURADO O CONTRADITÓRIO. ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. É firme o entendimento desta Corte Superior de Justiça de que o reconhecimento de nulidades no curso do processo penal reclama uma efetiva demonstração do prejuízo à parte, sem a qual prevalecerá o princípio da instrumentalidade das formas positivado pelo art. 563 do CPP (pas de nullité sans grief). 2. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que “a prova emprestada não pode se restringir a processos em que figurem partes idênticas, sob pena

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

de se reduzir excessivamente sua aplicabilidade, sem justificativa razoável para tanto. Independentemente de haver identidade de partes, o contraditório é o requisito primordial para o aproveitamento da prova emprestada, de maneira que, **assegurado às partes o contraditório sobre a prova, isto é, o direito de se insurgir contra a prova e de refutá-la adequadamente, afigura-se válido o empréstimo**” (EREsp 617.428/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, Corte Especial, DJe 17/6/2014). 3. No caso em exame, verifica-se a plena validade da prova emprestada juntada aos autos, sendo desnecessária a sua integral degravação, uma vez que oportunizado à defesa o pleno acesso à mídia, bem como o exercício do contraditório, razão pela qual não há falar em nulidade. 4. Recurso em habeas corpus não provido. (RHC 78.014/CE, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 18/08/2017) – grifamos

No que diz respeito ao processo administrativo tributário federal, verifica-se que a legislação de regência – Decreto nº 70.235/73 – não traz autorização específica quanto à possibilidade ou não de utilização de prova emprestada. Considerando, porém, a aplicação subsidiária do CPC a estes feitos, esta tem sido largamente admitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), como demonstram as ementas abaixo colacionadas:

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE NULIDADE. Instaurado o contencioso administrativo, por meio da impugnação protocolizada, o contribuinte obteve a possibilidade de apresentar argumentos e provas de fato e de direito capazes de afastar a exigência fiscal, em atendimento ao contraditório e à ampla defesa, não havendo que se falar em nulidade. (CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO nº 2401-005.151, j. 05/12/2017)

PROVA EMPRESTADA. UTILIZAÇÃO. Disponibilizadas às partes as provas chamadas emprestadas e tendo sido permitido à fiscalizada e aos sujeitos passivos solidários inteiro acesso a elas, podendo exercer o direito de ampla manifestação sobre as mesmas, improcedente o reclamo sobre uma possível utilização indevida de provas e documentos trazidos de outros processos. (CARF, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO nº 1301-002.561, j. 15/08/2017)

Importante observa, no entanto, que há posicionamentos, no âmbito deste mesmo tribunal, no sentido de que a prova emprestada não pode ser o único fundamento para a lavratura de autos de infração:

PROVA EMPRESTADA. FUNÇÃO AUXILIAR. LICITUDE. Considerar o conteúdo de prova emprestada é conduta lícita e válida, desde que tal instrumento seja auxiliar, ou seja, que sirva como indício para a autuação fiscal, que não enseje, apenas por si, a lavratura do auto de infração. (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO nº 1402-002.747, j. 19/09/2017)

Em outros termos: essas provas, sozinhas, não são aptas a comprovar a ocorrência de fato sujeito à tributação (acontecimento lícito) e de que o contribuinte deixou de informar tal fato à Administração Pública (acontecimento ilícito).

Ademais, atento à questão da necessidade de contraditório na formação da prova, o CARF tem se posicionado, assim como o STJ, pela necessidade de que a parte possa impugnar a prova no processo de destino, especialmente quando não participou do processo onde ela se originou:

PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS PARA SUA ACEITAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO NO JUÍZO DE DESTINO. NATUREZA DA PROVA. CAPACIDADE DAS PARTES DE INFLUÍREM NA SUA FORMAÇÃO. A prova emprestada é válida desde que garantido o direito ao contraditório no Juízo de destino, significando que a parte interessada tenha a oportunidade de se opor à prova apresentada e impugná-la adequadamente. De outro modo, caso o procedimento do Juízo de destino ou a natureza da prova produzida em outro Juízo não permitam que seja exercido o contraditório no Juízo de destino ou o seu exercício reste sobremaneira prejudicado, a prova emprestada deve ser desconsiderada e tida como inexistente. Assim, para verificação da possibilidade de aceitação da prova emprestada, deve-se atentar à natureza da prova e à capacidade das partes de influírem na sua formação. (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO nº 3401-003.864, j. 25/07/2017)

Considerando o que prescreve a legislação, bem como o posicionamento da jurisprudência pátria, entendemos que,



para que seja observado o contraditório e, portanto, seja considerada lícita a prova emprestada, é indispensável que a parte que sofre as consequências dessa prova – ou seja, contra quem é constituído o crédito tributário e é aplicada a penalidade – não somente tenha ciência da prova, mas também que possa oferecer resistência, ou seja, possa impugnar devidamente o seu conteúdo.

Muitas vezes, porém, essa resistência somente é possível quando há participação no processo originário.

Quando, por exemplo, estamos tratando de uma prova documental ou uma gravação telefônica, por exemplo, parece-nos claro que a resistência quanto à sua validade pode ser realizada em qualquer processo. Melhor dizendo: ainda que a parte não tenha participado do processo originário onde tal prova foi produzida, sua resistência não ficará prejudicada, pois, em qualquer dos casos (no antigo ou no novo), o meio de resistência será idêntico (apresentação de outros documentos, perícia na gravação etc.).

Quando, porém, estamos tratando de provas periciais ou testemunhais, por exemplo, a questão da resistência ganha novos contornos.

De fato, se a parte tivesse participado do processo originário onde tais provas foram produzidas, poderia ter apresentado quesitos e indicado assistente técnico, para fins da realização da perícia, ou feito perguntas para as testemunhas. Quando, porém, isso não ocorre, tais atos não poderão ser praticados no novo processo, de modo que, se admitido, o empréstimo, neste caso, deve ser feito com evidente cautela.

### **1.3 O instituto da colaboração premiada**

A primeira lei a dispor sobre a colaboração premiada, como já destacado, foi a Lei nº 8.072/90 (Lei de Crimes Hediondos), a qual permitiu a redução da pena de participante ou associado a bando ou quadrilha dedicada à prática de crimes hediondos, tortura, tráfico de entorpecentes ou

terrorismo se fornecesse informações que possibilitassem o seu desmantelamento.

Posteriormente, passou-se a prever a colaboração premiada também nos seguintes crimes:

- (i) crimes de extorsão mediante sequestro (art. 159, § 4º, Código Penal);
- (ii) crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra a ordem tributária (art. 16, parágrafo único, da Lei nº 8.137/90);
- (iii) crimes praticados por organização criminosa (art. 6º da Lei nº 9.034/95);
- (iv) crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores (art. 1º, § 5º, da Lei nº 9.613/98);
- (v) crimes de tráfico de drogas (art. 41 da Lei nº 11.343/06); e
- (vi) crimes contra a ordem econômica (arts. 86 e 97 da Lei nº 12.529/11).

Com exceção da Lei nº 12.529/11, nenhuma das normas mencionadas regulamentavam o modo como se daria a colaboração premiada, sujeitando todos os envolvidos a um cenário de evidente insegurança jurídica.

Diante disso, foi editada a Lei nº 12.850/13, a qual dispõe, de maneira genérica, sobre a investigação criminal e os meios de obtenção de prova das infrações penais praticadas por organizações criminosas.

Ao examinar referidas leis, em seu conjunto, fica claro que a colaboração premiada configura uma troca entre Estado e colaborador.

Ao colaborador compete fornecer, efetiva e voluntariamente, informações úteis para o esclarecimento de ato ilícito, seja em processo investigatório ou no âmbito de processo

judicial já instaurado. Em troca, o Estado lhe oferece benefícios, que podem consistir na redução da pena, sua substituição por outra mais benéfica ou até mesmo o perdão judicial, a despende das circunstâncias.

É certo, porém, que a colaboração premiada é apenas um meio de obtenção de provas, ou seja, é um modo de que pode se valer a autoridade competente para obter provas admitidas em direito para a demonstração da prática de ilícitos.

Vejamos o que prescreve o art. 4º, § 16, da Lei nº 12.850/13:

Art. 4º.

§ 16. Nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador.

Como se vê, o enunciado não deixa espaço para dúvida: as declarações do colaborador, sozinhas, não são suficientes para provar fatos jurídicos, sendo necessária a apresentação de outros elementos de prova para a constituição do ilícito e aplicação das consequências previstas em lei.

E nem poderia ser diferente. Considerando os benefícios que podem ser concedidos ao colaborador nestes casos, parece óbvio que quaisquer declarações devem ser interpretadas com parcimônia, devendo ser devidamente corroboradas.

De fato, o art. 4º da Lei nº 12.850/13 é claro ao prescrever que a validade da colaboração – ou seja, a concessão das benesses mencionadas – está condicionada ao resultado efetivo da colaboração:

Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, **desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados:**

I - a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas;

## IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

II - a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa;

III - a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa;

IV - a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa;

V - a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada. (grifamos)

No entanto, seria absurdo considerar que tais resultados poderiam advir unicamente das declarações prestadas pelo colaborador.

Exceção feita ao resultado previsto no inciso V – localização de eventual vítima com sua integridade física preservada – todos os demais envolvem, em certa medida, a implicação de outras pessoas na atividade criminosa confessada. E, por certo, considerando o inalienável direito ao devido processo legal e à ampla defesa (art. 5º da Constituição Federal), não se pode considerar legítima qualquer acusação baseada unicamente no testemunho de uma pessoa que tem interesse pessoal na questão.

Andou bem o legislador, portanto, ao afirmar categoricamente que as declarações do colaborador não são suficientes para, sozinhas, comprovar a ocorrência de fatos jurídicos e, assim, legitimar a aplicação de quaisquer das consequências previstas na legislação.

## **2. RESPOSTAS AOS QUESTIONAMENTOS**

### **2.1 Impossibilidade de utilização das declarações de colaboradores como prova de fatos jurídicos tributários**

Conforme exposto nos itens precedentes, para que seja possível a constituição de fatos jurídicos tributários, é indispensável a apresentação de provas de sua ocorrência. Não basta, portanto, alegar que alguém auferiu renda, sendo indispensável

a prova de sua efetiva ocorrência para que seja legítima a exigência de tributos.

Com efeito, o subsistema constitucional tributário é fortemente marcado por enunciados de cunho axiológico, em especial o cânone da legalidade, inserido no art. 150, I, da Constituição Federal, segundo o qual “*é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

É importante advertir, porém, que, em matéria tributária, não basta que a instituição do tributo se dê por meio de lei. É necessário, também, que todos aqueles a quem incumba cumprir ou fazer cumprir a lei, no desempenho das respectivas funções, observem integralmente aquilo que a lei prescreve.

Observar o que dispõe a lei, contudo, não significa apenas relatar um fato que se enquadre nas suas disposições e aplicar as consequências nela previstas nos exatos limites ali expressos. Significa, também, provar o fato relatado em todos os seus contornos.

Ocorre que o aplicador não é livre para apresentar as provas que entender relevantes para comprovar o seu relato, assim como não o é para eleger os fatos que irá tributar.

O direito, como já destacado, regulamenta integralmente a sua própria criação, incluindo-se aí a produção das provas dos fatos tidos como relevantes para o sistema jurídico. Também o exercício da atividade probatória, portanto, deve integral observância ao que dispõe a lei.

Pois bem. Ao examinar o que dispõe a legislação que disciplina a colaboração premiada, fica claro que o legislador não conferiu força probatória às declarações dos colabores. Muito pelo contrário: disse, expressamente, que a colaboração premiada é apenas um meio para obtenção de outras provas, estas sim legítimas para demonstrar a ocorrência de fatos jurídicos e, assim, permitir a aplicação das consequências previstas em lei.

Ante tais prescrições, não se pode, em hipótese alguma, considerar legítimos quaisquer lançamentos realizados com base exclusivamente em declarações prestadas em “colaborações premiadas”.

Há, porém, um outro elemento a ser considerado: a colaboração premiada é um instituto que traz evidentes benefícios para o colaborador e, a despeito de estar condicionada ao alcance de certos resultados, não se pode ignorar que aquele que colabora o faz, também, em seu próprio benefício.

Por estas razões, não se pode considerar as declarações de colaboradores como provas suficientes da prática de fatos jurídicos tributários, sem que outras provas nesse sentido venham a ser apresentadas pela autoridade competente, especialmente quando o autuado não participou do processo de colaboração premiada, não podendo, assim, impugnar as provas testemunhais produzidas neste momento processual.

## **2.2 Impossibilidade de cobrança concomitante de IRPJ, CSLL e IRRF**

Conforme mencionado, as pessoas jurídicas envolvidas em atos de corrupção, em seus acordos de delação premiada, vêm reconhecendo o pagamento de valores para pessoas diferentes daquelas que foram inicialmente indicadas em sua contabilidade. Ou seja, apesar de terem declarado o pagamento para uma determinada pessoa física ou jurídica, o valor em questão, na realidade, era direcionado para uma outra pessoa, beneficiária de propina.

Diante disso, a Receita Federal do Brasil tem adotado o seguinte entendimento, no que diz respeito aos valores pagos a título de propina são:

- (i) despesas não dedutíveis da base de cálculo do IPRJ e da CSLL, o que resulta na glosa dessas despesas – caso tenham sido lançadas como despesas dedutíveis pelo sujeito passivo – e na cobrança do IRPJ

e da CSLL não pagos em decorrência da dedução indevida, acrescidos de juros e multa qualificada no percentual de 150%;

- (iii) pagamentos a beneficiários não identificados, o que resulta na cobrança de IRRF à alíquota de 35% sobre as propinas pagas, nos termos prescritos pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95.

No que diz respeito ao procedimento descrito no item (i), entendemos correto o entendimento da Fiscalização. O mesmo, porém, não pode ser dito da cobrança descrita no item (ii). É o que veremos a seguir.

### **2.2.1 Preliminarmente: ausência de *bis in idem***

Ao examinar a jurisprudência do CARF, verifica-se que há inúmeros questionamentos por parte dos contribuintes quanto à cobrança concomitante de IRPJ/CSLL e IRRF sob o argumento de que, neste caso, estar-se-ia tributando um mesmo fato (auferir renda) duas vezes.

Entendemos, porém, que não se configura o *bis in idem* neste caso, uma vez que os fatos passíveis de tributação são diversos.

Com efeito, a cobrança do IRPJ e da CSLL, como já destacado, decorre da dedução indevida de despesas, pela pessoa jurídica, da base de cálculo desses tributos. Exige-se, portanto, da pessoa jurídica, tributo que ela deveria ter recolhido, mas deixou de fazê-lo por conta da redução ilegítima da sua base de cálculo.

Em outras palavras: os tributos estão sendo exigidos da pessoa jurídica por força de um fato jurídico tributável por ela praticado: auferimento de renda que deixou de ser declarada e, portanto, sofrer a adequada tributação por conta da indevida dedução de despesas. A pessoa jurídica figura nessa relação jurídica, portanto, como contribuinte. No caso do IRRF, porém, a situação é diversa.

Não custa lembrar: sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que ocupa a posição de devedora, ou seja, aquela de quem se pode exigir o cumprimento do dever de pagar o tributo.

No entanto, conforme prescreve o art. 121, parágrafo único,<sup>15</sup> do Código Tributário Nacional, duas são as espécies de sujeito passivo: os contribuintes e os responsáveis.

Denomina-se “contribuinte” todo aquele que mantiver vínculo direto com o fato jurídico que dá ensejo à obrigação tributária, ou seja, que realiza o fato jurídico tributário. O “responsável”, por sua vez, é sempre terceira pessoa, que mantém relação indireta com esse fato ou com o seu realizador e que, por força da legislação, passa ter o dever de pagar o tributo. A cobrança do IRRF da pessoa jurídica se enquadra justamente nessa categoria.

De fato, a pessoa que pratica o fato “auferir renda”, no caso do IRRF, não é a pessoa jurídica autuada, mas sim a pessoa física ou jurídica destinatária dos recursos. No entanto, por opção legislativa, opta-se por atribuir ao pagador do rendimento a qualidade de responsável tributário pelo pagamento do IR incidente sobre esses valores.

Tanto no caso do IRPJ e da CSLL como no caso do IRRF, portanto, é a mesma pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária: a empresa. Contudo, enquanto no primeiro o faz na qualidade de contribuinte, ou seja, daquele que praticou o fato tributável, no segundo o faz na qualidade de responsável pelo recolhimento de tributo devido por terceiro, já que, nesta hipótese, o que se tributa é a renda auferida pelo destinatário dos recursos por ela pagos.

---

15. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Esse posicionamento, inclusive, é corroborado pelo CARE. A título de exemplo, citamos trecho do voto do Conselheiro André Mendes Moreira no julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte nos autos do Processo Administrativo nº 10580.728305/2011-11:<sup>16</sup>

O suporte fático trata de operações realizadas entre o tomador de serviços e o prestador de serviços. Numa operação normal, esperase que o serviço tenha sido prestado, o pagamento efetuado, consumandose cenário no qual (1) o tomador de serviços, com base na nota fiscal escriturada, pode deduzir da base de cálculo do imposto o valor pago pelo serviço, e (2) o prestador de serviços oferece à tributação os rendimentos auferidos pelo serviço prestado.

Ocorre que, infelizmente, são detectados desvirtuamentos nas operações entre tomador e prestador, com finalidades diversas, como produzir despesas fictícias, ocultar pagamentos efetuados ou recebidos, dentre outros, sempre visando ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo. Há repercussão tributária nos dois elos da operação, tanto do tomador de serviço quanto do prestador de serviço.

Por isso, a autuação recai sobre (1) a glosa da despesa do serviço prestado por parte do tomador de serviços e (2) o não oferecimento à tributação dos rendimentos decorrentes do serviço pelo prestador de serviços.

E, em ambos os casos, por determinação legal, o pólo passivo é preenchido pelo tomador de serviços. Na glosa de despesas, responde o tomador na condição de contribuinte, sujeito passivo direto, cabendo o lançamento de ofício de IRPJ. Quanto aos rendimentos não oferecidos à tributação, a sujeição passiva é deslocada do prestador de serviços para o tomador de serviços. Assim, o tomador de serviços responde na condição de responsável, sujeito passivo indireto, pela tributação do IRRE. Explicase a opção legislativa porque em diversas oportunidades, por conta de sofisticadas operações elaboradas, não se torna possível identificar o prestador de serviços, razão pela qual o tomador de serviços assume o ônus, na condição de sujeito passivo direto e indireto.

---

16. CARE, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, ACÓRDÃO nº 9101-003.164, j. 05/10/2017.

Em síntese, o que se verifica é que, embora a pessoa jurídica figure como sujeito passivo em todas as relações mencionadas, os fatos tributados são distintos: no IRPJ e na CSLL, o que se tributa é um fato praticado pela empresa, enquanto no IRRF o que se tributa é um fato praticado por terceiro, destinatário dos recursos por ela pagos. Por essa simples razão, não há que se falar em *bis in idem*.

### **2.2.2 Da possibilidade de glosa de despesas e cobrança do IRPJ e da CSLL**

A partir da interpretação do art. 299<sup>17</sup> do RIR/99, prevalece o entendimento no sentido de que, sendo a despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, será ela dedutível, desde que documentada, com causa justificada e beneficiário identificado.

É indispensável, portanto, a prova da *efetividade*, ou seja, da observância das prescrições quanto à regular *escrituração e comprovação*.

Quanto à *escrituração*, a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil e identificadas em cada caso, quer pelo aspecto formal (faturas, notas fiscais, recibos etc.), quer pelos aspectos intrínsecos à natureza dos seus elementos (compra e venda, serviço, tipo e quantidade, valor, partes envolvidas etc.).

No que concerne à *comprovação*, a despesa deve estar lastreada com documentos hábeis e idôneos, contemporâneos à sua realização, acompanhados da devida *escrituração* e no devido tempo.

---

17. Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Estes elementos, porém, ficam claramente prejudicados ante a confissão, em delação premiada, de que aquilo que foi declarado não correspondia à realidade da operação.

De fato, uma vez reconhecido, pelo próprio contribuinte, que o destinatário da despesa é pessoa diversa daquela informada em suas declarações, bem como que os documentos apresentados (notas fiscais, faturas etc.) são fraudulentos, parece-nos correto o entendimento da RFB no sentido de que tais despesas não podem ser consideradas necessárias e devem, portanto, ser glosadas.

### 2.2.3 Impossibilidade de exigência do IRRF

No que diz respeito ao IRRF, discordamos do entendimento da RFB quanto à legitimidade da autuação, por uma simples razão: não há que se falar em não identificação do destinatário da despesa.

De fato, ao examinar o disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95, verifica-se que o pressuposto para cobrança deste tributo da pessoa jurídica, na qualidade de responsável tributário, é o fato de o beneficiário dos recursos não ter sido identificado pela pessoa jurídica que efetuou o pagamento:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, **todo pagamento efetuado** pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais. (grifamos)

Ocorre que, nos casos em que a pessoa jurídica firma acordo de colaboração premiada, o que se verifica é justamente a adequada identificação daquele para quem foi pago o valor registrado como despesa em sua contabilidade.

Ora, se há identificação do beneficiário, não há como exigir da pessoa jurídica o recolhimento do IRRF, cabendo, isso sim, a exigência do IR do próprio beneficiário, como, aliás, tem sido feito nesses casos.

### **2.3 Impossibilidade de cobrança concomitante de IRRF e IRPF/IRPJ do beneficiário do rendimento**

Como destacamos no item precedente, o IRRF é exigido da pessoa jurídica que firma o acordo de colaboração premiada na qualidade de responsável tributário, uma vez que o fato tributável, neste caso, é praticado pelo destinatário do rendimento – no caso, aquele que recebe a propina.

Ocorre que, além de se exigir o pagamento do IRRF, tem-se lavrado autos de infração também em face desses destinatários para cobrança do IRPF ou IRPJ, o que, claramente, configura *bis in idem*.

Não custa lembrar: embora as siglas sejam diversas, o que se tributa é o mesmo fato: auferimento de renda pelo destinatário da propina. A diferença, de um caso para outro, é quem figura no polo passivo da relação jurídica tributária.

De fato, sendo apenas um o fato tributável e, portanto, um único signo presuntivo de riqueza, duas são as opções do legislador, obviamente excludentes: (i) ou se atribui a um responsável – pagador da propina – a responsabilidade pelo recolhimento do IR; (ii) ou se atribui ao contribuinte – recebedor da propina – o dever de pagar o tributo sobre o fato por ele praticado.

### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.